

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

[Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung]

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

- 6 a. Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung, soweit die doppelte Haushaltsführung über die Dauer von zwei Jahren am selben Ort beibehalten wird; die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt;

...

Autor: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a		
1. Rechtsentwicklung der Nr. 6 a	1450	1. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots
2. Bedeutung der Nr. 6 a	1451	1460
3. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6 a	1452	2. Betrieblich veranlaßte doppelte Haushaltsführung
4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1453	a) Doppelte Haushaltsführung
		1461
		b) Aus betrieblichem Anlaß begründeter Zweithaushalt
		1462
		c) Abziehbare Mehraufwendungen
		1463
II. Mehraufwendungen wegen betrieblich veranlaßter doppelter Haushaltsführung (Halbs. 1)		3. Zweijahresfrist
		1470
		III. Die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt (Halbs. 2)
		1475

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a

Schrifttum: GOYDKE, Änderungen im stlichen Reisekostenrecht, der dHf. und Kraftfahrzeugstellung bei ArbN durch das JStG 1996 und die LStR 1996, DStZ 1995 S. 738; LANGE, Zur Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung der doppelten Haushaltsführung durch das Jahressteuergesetz 1996, DStZ 1995 S. 682; KRUHL, „Jahressteuergesetz 1996“ endgültig verabschiedet, BB 1995 S. 2032; STROHNER/MAINZER, Die wesentlichen Änderungen im Bereich der LSt. durch das JStG 1996 und die LStR 1996, FR 1995 S. 677; ZITZELSBERGER, Das JStG 1996, BB 1995 S. 2296; KOENIG, Die wesentlichen Änderungen im Istlichen Bereich durch das JStG 1996 – eine Darstellung ausgewählter Probleme,

Stbg. 1996 S. 97; SEITZ, Kernpunkte der LStR 1996 (Teil II), DStR 1996 S. 48; STROHNER/MAINZER, Lohnsteuer 1996, Köln 1996; GOYDKE, Änderungen im stlichen Reisekostenrecht durch das JStG 1997, DStZ 1997 S. 65; KÖGEL, Beschränkung der dHf. durch das JStG 1996 – partiell verfassungswidrig?, FR 1997 S. 433.

1450 1. Rechtsentwicklung der Nr. 6 a

In den VZ 1978–1995 waren Aufwendungen wegen dHf. unbegrenzt abziehbar (s. Anm. 1451).

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der dHf. (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) in den Katalog der nicht abziehbaren BA des Abs. 5 Satz 1 mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1) eingefügt. Die Begrenzung der dHf. auf zwei Jahre war dabei nicht an den Beschäftigungsort gebunden. Bis VZ 1995 fand sich in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 aF eine Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5.

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Noch vor Inkrafttreten wurde die Vorschrift geändert und die Begrenzung der dHf. auf zwei Jahre am selben Beschäftigungsort in Anpassung an die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 beschränkt (BTDrucks. 13/3084 S. 68). Im übrigen wurde die Neuregelung auch auf bestehende Altfälle erstreckt (§ 52 Abs. 4).

1451 2. Bedeutung der Nr. 6 a

Wie fast die gesamte Neuregelung der dHf. war Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a in den Gesetzentwürfen zum JStG 1996 nicht enthalten (zur Empfehlung des Fin-Aussch. des BR s. BTDrucks. 13/1686 S. 9); die Neuregelung, die ausschließlich zur Gegenfinanzierung der StFreistellung des sog. Existenzminimums diente (KRUHL, BB 1995 S. 2035), wurde erstmals im Vermittlungsausschuß von BT und BR zur Sprache gebracht (KÖGEL, FR 1997 S. 433).

Unvollständige Regelung und fehlende Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Aus der Vorschrift ergibt sich ausdrücklich nur, daß Mehraufwendungen wegen einer betrieblich veranlaßten dHf. am selben Ort nur für zwei Jahre als BA abgezogen werden können (Halbs. 1). Darüber hinaus sind innerhalb der Zweijahresfrist die Abzugsbegrenzungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und 6 zu berücksichtigen (Halbs. 2). Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a regelt im übrigen die Voraussetzungen der dHf. und den Abzug von Mehraufwendungen nicht. Die Existenz der Vorschrift weist aber darauf hin, daß grundsätzlich auch im Bereich der Gewinneinkünfte die durch eine dHf. entstandenen Mehraufwendungen nach Abs. 4 als BA berücksichtigt werden können. Die für den Abzug maßgeblichen Voraussetzungen ergeben sich aus einer entsprechenden Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (glA v. BORNHAUPT in K/S, § 4 Rn. La 29).

Zeitliche Begrenzung der dHf. bis VZ 1995: Der Abzug von Mehraufwendungen bei dHf. ist ab VZ 1996 auf zwei Jahre begrenzt. Der Gesetzgeber ist damit nicht nur zu dem bis VZ 1978 geltenden Rechtszustand zurückgekehrt, sondern darüber hinausgegangen. Denn erstmals ist die Zweijahresbegrenzung nicht nachweisgebunden widerlegbar. Die Regelung geht offensichtlich auf die frühere Rspr. des BFH und die Vorschläge der EStKommission zurück (Thesen der EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24 S. 8).

Der BFH hatte unter Hinweis auf seine auch für die Gewinneinkünfte maßgebende stRspr. zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 in der bis VZ 1977 geltenden Fassung (s. dazu

VÖLLMEKE, DStR 1993 S. 1129), entschieden, daß sich die berufliche Veranlassung nicht nur auf die Entstehung, sondern auch auf die Beibehaltung der dHf. beziehen müsse (BFH v. 2. 9. 77 VI R 114/76, BStBl. II 1978 S. 26). Bei einer aus beruflichem Anlaß begründeten dHf. sei zu vermuten, daß auch die Aufrechterhaltung der dHf. beruflich veranlaßt sei. Diese Vermutung, die das FA widerlegen könne, entfalle nach zwei Jahren. Der Stpfl. könne aber anschließend die berufliche Veranlassung der dHf. nachweisen. Die FinVerw. schloß sich dieser Auffassung nicht an (BMF v. 10. 2. 78 und 10. 8. 78, BStBl. I S. 417).

Durch die rückwirkend zum 1. 1. 78 vorgenommene Ergänzung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 um den Halbs. 2 („und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird“; Gesetz zur Änderung des EntwLStG und des EStG v. 21. 5. 79, BGBl. I S. 558; BStBl. I S. 288) entzog der Gesetzgeber dieser Rspr. des BFH die Grundlage und erreichte so, daß in den Fällen, in denen eine dHf. einmal beruflich entstanden war, für ihre Beibehaltung eine zeitliche Begrenzung entfiel (LANGE, DStZ 1995 S. 682 mwN). Die Rspr. des BFH lief nach Auffassung des Gesetzgebers den arbeitsmarktpolitischen Bestrebungen, die Mobilität der ArbN zu fördern, zuwider (BTDrucks. 8/2501 S. 15, 18). Bei der Gesetzesänderung handelte es sich daher um eine aus arbeitsmarktpolitischen Gründen geschaffene strectliche Ausnahmevorschrift mit Entlastungscharakter (BFH v. 2. 12. 81 VI R 167/79, BStBl. II 1982 S. 297).

Durch das JStG 1996 ist der 2. Halbs. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 wieder gestrichen worden. Gleichzeitig wurde ist ein neuer Satz 3 eingefügt. Danach ist der Abzug von Aufwendungen wegen einer dHf. bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre begrenzt. Mit dieser Regelung, die inhaltlich Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 1 entspricht, hat sich der Gesetzgeber nicht nur selbst korrigiert, sondern er ist sogar über die von ihm seinerzeit abgelehnte Rspr. des BFH verschärfend hinausgegangen.

Steuer- und arbeitsmarktpolitisch ist die Zweijahresfrist nicht nur bedenklich, sondern wegen ihrer die Mobilitätsbereitschaft der Stpfl. einschränkenden Wirkung sogar arbeitsmarktpolitisch verfehlt (LANGE, DStZ 1995 S. 690; v. BORNSHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 114). Sie widerspricht den tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und ist lediglich fiskalisch begründet (STROHNER/MAINZER, FR 1995 S. 681).

Steuersystematische Bedeutung der Zweijahresfrist: Die zeitliche Begrenzung der dHf. trotz betrieblich veranlaßter Aufrechterhaltung führt zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Prinzip der Nettobesteuerung (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 386 b; s. dazu auch Anm. 1102).

Die Besteuerung muß an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet werden. Das bedeutet, daß bei den Gewinneinkünften nur der Gewinn der Besteuerung unterliegt und grundsätzlich alle betrieblich veranlaßten Aufwendungen als BA absetzbar sind; dieses Prinzip der Nettobesteuerung ist in Abs. 1, 3 und 4 ausdrücklich niedergelegt (BVerfG v. 23. 1. 90 I BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II S. 483). Der Gesetzgeber geht davon aus, daß Aufwendungen für eine dHf., die wesentlich beruflich bzw. betrieblich veranlaßt ist, nicht dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 unterfallen und grundsätzlich als BA zu berücksichtigen sind. Dies muß uE auch gelten, wenn der Stpfl. die dHf. über einen längeren Zeitraum beibehält. Die dHf. verliert nicht allein durch Zeitablauf ihren betrieblichen Charakter. Maßgebend kann nur sein, ob für die Beibehaltung einer dHf. in nicht unerheblichem Umfang private Erwägungen eine Rolle spielen. Der Zeitablauf kann allenfalls ein Indiz sein. Die typisierende Betrachtungsweise, die der Befristung auf zwei Jahre zugrundeliegt, ist mit dem Gewinnbegriff nicht vereinbar.

1452 3. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6 a

Die Neuregelung der dHf. durch das JStG 1996 ist insbesondere im Hinblick auf die Zweijahresfrist verfassungsrechtlich umstritten.

Prüfungsmaßstab: Betroffen sind die Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG und die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 20 GG; s. LANGE, DStZ 1995 S. 682; STROHNER/MAINZER, FR 1995 S. 677; KOENIG, Stbg. 1996 S. 145; KÖGEL, FR 1997 S. 433). Der BFH hält die Begrenzung des WKAbzugs auf zwei Jahre unter Einbeziehung sog. Altfälle nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 iVm. § 52 Abs. 11 a für verfassungsgemäß (Urt. v. 5. 12. 97 VI R 94/96, BStBl. II 1998 S. 211). Es ist davon auszugehen, daß für die Gewinneinkünfte Entsprechendes gilt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a iVm. § 52 Abs. 4).

UE lehnt der BFH zu Recht einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG ab. Im Ergebnis ist mit dem BFH auch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu verneinen. Das Prinzip der Nettobesteuerung (s. Anm. 1102; 1451), das Ausfluß des allgemeinen Gleichheitssatzes ist, gilt nicht uneingeschränkt. Der Gesetzgeber ist nicht an einer sachlich gerechtfertigten Durchbrechung gehindert. Außerdem darf er sich bei der Ausgestaltung seiner Normen generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Soweit der Gesetzgeber nunmehr typisierend unterstellt, daß der bei Begründung der dHf. vorhandene betriebliche Anlaß nach Ablauf von zwei Jahren entfallen ist oder zumindest durch private Gründe überlagert ist, ist dies nicht zu beanstanden (s. auch EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. Heft 24 S. 9). Denn Mehraufwendungen wegen dHf. und damit Aufwendungen für Wohnung und Verpflegung sind ohnehin gemischte Aufwendungen und von daher grundsätzlich dem privaten Bereich zuzuordnen. Es ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, daß der Gesetzgeber die Zweijahresfrist undifferenziert gestaltet hat (aA KÖGEL, FR 1997 S. 433). Zwar ist zB fraglich, ob die Fiktion, der Stpfl. behalte die dHf. nach zwei Jahren aus privaten Gründen bei, auch dann gerechtfertigt ist, wenn beide Ehegatten berufstätig sind (BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 386 c). Die Befugnis des Gesetzgebers, typisierende Regelungen zu schaffen, schließt die Vernachlässigung von Ausnahmefällen ein.

Einbeziehung von Altfällen verfassungsrechtlich zu beanstanden: UE verstößt die Einbeziehung von Altfällen dHf. in die Neuregelung gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG). Gemäß § 52 Abs. 4 ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a ab 1996 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die zeitliche Begrenzung einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. auf zwei Jahre auch für Fälle einer bereits vor dem 1. 1. 96 bestehenden Haushaltsführung gilt. Diese Regelung, die erst durch das JStErgG 1996 (s. Anm. 1450) nachgeholt wurde, entbehrt also einer Übergangsregelung. Die zum 1. 1. 96 wirksam gewordene Änderung wirkt damit auch auf Fälle einer bereits bestehenden dHf. und damit auf Dauersachverhalte ein, die zwar vor diesem Zeitpunkt schon begründet, aber noch nicht abgeschlossen waren; ihr kommt eine unechte Rückwirkung zu.

Bei der im Fall einer unechten Rückwirkung erforderlichen Abwägung des Individualinteresses mit der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit kommt der BFH zu dem Ergebnis, daß dem mit der Neuregelung verfolgten Anliegen größeres Gewicht beizumessen sei (BFH v. 5. 12. 97 VI R 94/96, BStBl. II 1998 S. 211 zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 iVm. § 52 Abs. 11 a; glA LANGE, DStZ 1995 S. 682). Dem kann nicht gefolgt werden. Es kann nämlich nicht festgestellt werden, daß

das gesetzgeberische Anliegen zur Neuregelung für das Wohl der Allgemeinheit schutzwürdiger ist als für die Betroffenen das Vertrauen auf den Fortbestand der Regelung. Da die Neuregelung erst in letzter Minute der Gesetzesberatungen als Einsparpotential ins Blickfeld gerückt ist, fehlt es an einer entsprechenden Gesetzesbegründung (KÖGEL, FR 1997 S. 433). Anhaltspunkte für das, was der Gesetzgeber mit der Neuregelung der dHf. und insbesondere der Einführung der Zweijahresfrist beabsichtigt haben könnte, ergeben sich deshalb nicht aus den Gesetzesmaterialien (LANGE, DStZ 1995 S. 682). Es kann allenfalls spekuliert werden. Tatsächlich ist die zeitliche Begrenzung der dHf. allein aus fiskalischen Gründen zur Gegenfinanzierung des stlichen Existenzminimums und des Familienleistungsausgleichs vorgenommen worden (STROHNER/MAINZER, FR 1995 S. 681; s. Anm. 1451). Es ging deshalb bei der Neuregelung nicht um eine zentrale Frage des Allgemeinwohls (KÖGEL, FR 1997 S. 433).

4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1453

Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für Stpfl., die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erzielen (s. Anm. 1107).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug:* Aufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. sind innerhalb der Zweijahresfrist als BA nach Abs. 4 abziehbar. Die Voraussetzungen der dHf. ergeben sich für die Gewinneinkünfte mittelbar aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (s. Anm. 1451, 1460; ferner allgemein Anm. 1116).

► *Verhältnis zu den Sonderausgaben (Fortbildungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7):* Beim Abzug von Aufwendungen für dHf. als Sonderausgaben im Rahmen der Berufs- oder Weiterbildung gilt Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a entsprechend (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5).

Einstweilen frei.

1454–1459

II. Mehraufwendungen wegen betrieblich veranlaßter doppelter Haushaltsführung (Halbs. 1)

1. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots

1460

Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. dürfen als BA den Gewinn nicht mindern, soweit die dHf. über die Dauer von 2 Jahren hinaus am selben Ort beibehalten wird (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 1). Die Regelung bestimmt damit unmittelbar, daß nach Ablauf von 2 Jahren Mehraufwendungen wegen dHf. nicht (mehr) berücksichtigt werden dürfen. Mittelbar ergibt sich daraus, daß Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. innerhalb der Zweijahresfrist BA sind und den Gewinn mindern. Allerdings regelt die Vorschrift weder die Voraussetzungen der dHf. noch den Umfang der abziehbaren Aufwendungen. Insoweit ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 entsprechend heranzuziehen (s. Anm. 1451).

2. Betrieblich veranlaßte doppelte Haushaltsführung

a) Doppelte Haushaltsführung

1461

Stpfl. mit Gewinneinkünften dürfen Aufwendungen, die ihnen aus Gründen einer dHf. entstanden sind, unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 als BA abziehen (BFH v. 11. 5. 95 IV R 6/94, BFH/NV 1995 S. 1057). Eine dHf. liegt

vor, wenn der Stpfl. außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, tätig ist und auch am Beschäftigungsort wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2). Der Begriff der dHf. enthält damit mehrere Tatbestandsmerkmale, die stgesetzlich nicht weiter definiert sind (§ 9 Anm. 150):

- Unterhalt eines eigenen Hausstands am Wohnort;
- auswärtige Beschäftigung;
- zweite Wohnung am Beschäftigungsort.

Unterhalt eines eigenen Hausstands: Einen eigenen Hausstand unterhält der Stpfl. dann, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht und in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich sowohl finanziell als auch durch seine persönliche Mitwirkung maßgebend beteiligt (stRspr. des BFH; s. etwa Ur. v. 2. 9. 77 VI R 114/76, BStBl. II 1978 S. 26; v. 17. 11. 78 VI R 93/77, BStBl. II 1979 S. 146; v. 16. 12. 83 VI R 3/81, BStBl. II 1984 S. 521; v. 13. 8. 87 IV R 130/85, BStBl. II 1988 S. 53). In diesem Fall stellt die Wohnung des Stpfl. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen dar. Ein „eigener“ Hausstand erfordert, daß er aus eigenem Recht (zB Eigentum, Mietvertrag) genutzt wird, wobei auch ein gemeinsames oder abgeleitetes Nutzungsrecht ausreichen kann (BFH v. 5. 10. 94 VI R 62/90, BStBl. II 1995 S. 180; LStH 43 [1–5] „Eigener Hausstand“).

► *Bei verheirateten, nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten* kann ein eigener Hausstand am Familienschaftlichem Leben üblicherweise unterstellt werden.

► *Bei nicht verheirateten Stpfl.* kam nach früherer Rspr. und Verwaltungsauffassung die Unterhaltung eines eigenen Hausstands mit hauswirtschaftlichem Leben bei abweichender Wohnung am Beschäftigungsort nur in Ausnahmefällen in Betracht, weil normalerweise ein Alleinstehender nicht zur gleichen Zeit zwei Haushalte an verschiedenen Orten führen könne (BFH v. 10. 10. 91 VI R 44/90, BStBl. II 1992 S. 237; Abschn. 27 Abs. 5, 6 LStR 1993). Mit Ur. v. 5. 10. 94 VI R 62/90 (BStBl. II 1995 S. 180) hat der BFH diese Rspr. aufgegeben (krit. dazu v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn G 254 ff.). Die FinVerw. ist dem gefolgt (BMF v. 8. 3. 95, BStBl. I S. 168; Abschn. 43 Abs. 3 LStR 1996). Voraussetzung für das Unterhalten eines eigenen Hausstands am Mittelpunkt der Lebensinteressen ist nunmehr lediglich, daß der nicht verheiratete Stpfl. sich in ihm im wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeitsbedingte Abwesenheit und ggf. Urlaubsfahrten aufhält. Es kommt nicht mehr darauf an, daß dort auch während der Abwesenheit des Stpfl. hauswirtschaftliches Leben durch die Anwesenheit von Familienangehörigen herrscht. Allerdings ist allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferientaufenthalte noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Ein eigener Hausstand liegt auch nicht vor bei Stpfl., die in den Haushalt anderer, etwa der Eltern, eingegliedert sind.

► *Kein eigener Hausstand:* Die FinVerw. läßt für einen Übergangszeitraum unter den Voraussetzungen von LStR 43 Abs. 5 den Abzug von Mehraufwendungen als WK bei ArbN ohne eigenen Hausstand zu. Betroffen sind vor allem Stpfl., die in den Haushalt der Eltern eingegliedert sind oder in der Wohnung der Eltern lediglich ein Zimmer bewohnen. Die Sonderregelung in LStR 43 Abs. 5 gilt für den Bereich der Gewinneinkünfte entsprechend (R 23 Abs. 3 EStR).

Auswärtige Beschäftigung: Der Stpfl. muß außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt sein. Der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort müssen also auseinanderfallen. Der Begriff Beschäftigungsort ist begrifflich weit auszulegen (BFH v. 16. 12. 81 VI R 227/80, BStBl. II

1982 S. 302). Darunter fällt nicht nur die politische Gemeinde, in der der Stpfl. beruflich tätig ist, sondern auch deren Umgebung iSd. Einzugsgebiets (BFH v. 9. 11. 71 VI R 96/70, BStBl. II 1972 S. 134).

Zweite Wohnung am Beschäftigungsort: Der Stpfl. muß am Beschäftigungsort wohnen. DHf. setzt voraus, daß es (aus beruflichem Anlaß) zur Aufspaltung einer bisher einheitlichen Haushaltsführung auf zwei örtlich getrennte Haushalte kommt, nämlich auf einen Haushalt in der bisherigen Wohnung als Lebensmittelpunkt (regelmäßig Familienwohnsitz) und auf einen Zweitwohnsitz in der Unterkunft am Beschäftigungsort (BFH v. 25. 3. 88 VI R 32/85, BStBl. IIS. 582; v. 13. 8. 87 IV R 130/85, BStBl. II 1988 S. 53).

Der Wohnungsbegriff entspricht dem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. Als Zweitwohnung am Beschäftigungsort kommt jede dem Stpfl. entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft in Betracht, zB auch eine ETW oder eine möbliertes Zimmer (LStH 43 [1–5] „Zweitwohnung“).

b) Aus betrieblichem Anlaß begründeter Zweithaushalt

1462

Die (zeitlich) befristete Abzugsmöglichkeit von Mehraufwendungen für dHf. setzt die betrieblich veranlaßte Begründung des zweiten Haushalts voraus. Die Regelung entspricht insoweit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1. Es gelten daher für das Vorliegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. die Grundsätze zur beruflich veranlaßten dHf. Eine beruflich veranlaßte dHf. ist gegeben, wenn die Gründung des zweiten Haushalts einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist und den Stpfl. berufliche Überlegungen bewegen haben, am Beschäftigungsort eine zweite Wohnung zu halten. Es kommt somit entscheidend auf die im Einzelfall konkret erkennbaren privaten oder beruflichen Umstände an, die zur Gründung des zweiten Haushalts geführt haben, da nur insoweit eine Mehraufwendungen auslösende Veränderung in der Haushaltsführung erfolgt (BFH v. 2. 12. 81 VI R 167/79, BStBl. II 1982 S. 297; wegen Einzelheiten s. LStR 43 Abs. 2; s. auch Anm. 1391).

c) Abziehbare Mehraufwendungen

1463

Wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. anfallende Mehraufwendungen sind, begrenzt auf zwei Jahre, als BA abziehbar. Der Begriff Mehraufwendungen entspricht dem der notwendigen Mehraufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1. Als abziehbare Mehraufwendungen kommen danach Mehraufwendungen für die Verpflegung, Fahrtkosten, Kosten der Unterkunft und Sonstiges in Betracht.

Mehraufwendungen für die Verpflegung dürfen nur für die ersten drei Monate nach Begründung der dHf. nach den für Reisekosten geltenden Regeln in pauschalierter Form als BA geltend gemacht werden (Nr. 5 Satz 6; s. Anm. 1470 und 1390 ff.).

Fahrtkosten: Als notwendige Fahrtkosten sind zunächst die Kosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und für die letzte Fahrt vom Beschäftigungsort zum Hauptwohnsitz zu berücksichtigen. Abziehbar sind die tatsächlichen Kosten oder Kilometersätze nach LStH 38 „Pauschale Kilometersätze“ (s. R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 7 Nr. 1). Daneben können innerhalb der Zweijahresfrist Fahrtkosten für jeweils nur eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt wöchentlich geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4, 5; R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2). Bei Benutzung

eines betrieblichen PKW ist die Einschränkung nach Nr. 6 zu beachten. Danach ist der positive Unterschiedsbetrag zu 0,002 vH des Listenpreises des Kfz. als Privatnutzungsanteil zuzurechnen.

Wahlrecht: Führt der Stpfl. mehr als eine Heimfahrt wöchentlich durch, kann er alternativ sämtliche Familienheimfahrten als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte behandeln und auf den Abzug von Mehraufwendungen wegen dHf. verzichten (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 6 Satz 2; BFH v. 9. 6. 88 VI R 85/85, BStBl. II S. 990; v. 2. 10. 92 VI R 11/91, BStBl. II 1993 S. 113). Nach Ablauf der Zweijahresfrist werden Familienheimfahrten unabhängig von ihrer Anzahl als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte behandelt (Anm. 1470).

Kosten der Unterkunft: Soweit Aufwendungen für eine Zweitwohnung angemessen sind, können innerhalb der Zweijahresfrist die tatsächlichen Kosten als BA abgezogen werden. Bei ETW sind die Aufwendungen in dem Umfang abziehbar, in dem sie der Stpfl. für eine vergleichbare Mietwohnung auch aufbringen müßte. Zu den Aufwendungen für eine Zweitwohnung gehören insoweit auch die AfA, Zinsen und Reparaturkosten (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 9).

Sonstige Kosten einer dHf.: Die abziehbaren Mehraufwendungen sind nicht auf Verpflegungs-, Fahrt- und Unterkunftskosten beschränkt. Abziehbar sind auch sonstige Kosten innerhalb der Zweijahresfrist. Die denkbaren Möglichkeiten für sonstige notwendige Mehraufwendungen wegen betrieblich veranlaßter dHf. sind vielfältig. In Betracht kommen vor allem die Aufwendungen für die am Beschäftigungsort benötigten Einrichtungsgegenstände (BFH v. 3. 12. 82 VI R 228/80, BStBl. II 1983 S. 467; FG Köln v. 5. 2. 92, EFG 1993 S. 144, rkr.), Umzugskosten im Zusammenhang mit der Gründung oder Aufgabe der dHf. (BFH v. 29. 4. 92 VI R 146/89, BStBl. II S. 667) sowie Telefonkosten (BFH v. 8. 11. 96 VI R 48/96, BFH/NV 1997 S. 472; v. 18. 3. 88 VI R 90/84, BStBl. II S. 988; R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStH 43 [6–11] „Telefonkosten“). Bei den sonstigen Kosten ist der betriebliche Zusammenhang wegen der Nähe zur Privatsphäre besonders zu prüfen.

1464–1469 Einstweilen frei.

1470 3. Zweijahresfrist

Mehraufwendungen wegen dHf. sind nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen, soweit die dHf. über die Dauer von zwei Jahren hinaus am selben Ort beibehalten wird. Im Ergebnis wird damit der BA-Abzug für Aufwendungen im Rahmen einer dHf. auf höchstens zwei Jahre begrenzt (zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 1451, 1452). Die durch das JStG 1996 eingeführte Zweijahresfrist, die der Neuregelung in § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 entspricht, gilt ab VZ 1996. Sie ist allerdings ab 1. 1. 96 mit der Maßgabe anzuwenden, daß sie auch für Fälle einer bereits vor diesem Stichtag bestehenden dHf. gilt (§ 52 Abs. 4 i dF des JStErgG 1996 v. 18. 12. 95, s. Anm. 1450, 1452). Ab 1. 1. 96 scheidet somit der Abzug von Mehraufwendungen wegen dHf. aus, wenn zu diesem Zeitpunkt die dHf. (am selben Ort) bereits zwei Jahre bestand.

Die Zweijahresfrist hat für die im Rahmen einer dHf. grundsätzlich abziehbaren Mehraufwendungen für Verpflegung keine Bedeutung. Für diese gilt der Dreimonatszeitraum nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 2 iVm. Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (s. Anm. 1475).

Beibehaltung der dHf. über die Dauer von zwei Jahren: Der Stpfl. muß die aus betrieblichem Anlaß begründete dHf. über einen Zeitraum von zwei Jahren am selben Ort beibehalten. Maßgeblich ist also die Dauer der aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. und nicht der Beschäftigung am selben Ort (so der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3; krit. dazu v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 112 a).

► *Die Zweijahresfrist beginnt* in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für eine aus betrieblichem Anlaß begründete dHf. vorliegen (s. dazu Anm. 1461 f.). Das ist der Fall, wenn der Stpfl. seinen Beschäftigungsort gewechselt oder erstmals eine Beschäftigung aufgenommen und dort oder in der Umgebung aus betrieblichem Anlaß eine Zweitwohnung bezogen hat. Ist der Tätigkeit am Beschäftigungsort bzw. der Zweitwohnung eine Dienstreise an diesen Ort unmittelbar vorausgegangen, so ist die Dauer der Dienstreise auf die Zweijahresfrist nicht anzurechnen. Die Abziehbarkeit von Mehraufwendungen ist auf höchstens zwei Jahre begrenzt. Entfallen bereits vorher die Voraussetzungen einer betrieblich veranlaßten dHf., steht dies einem weiteren Abzug bis zum Ablauf der Zweijahresfrist entgegen.

► *Urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechungen der Beschäftigung* am selben Ort haben auf den Ablauf der Zweijahresfrist keinen Einfluß (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 11 Satz 8; BFH v. 19. 7. 1996 VI R 38/93, BStBl. II 1997, 95 zur Unterbrechung einer Dienstreise).

► *Sonstige Unterbrechungen* beeinflussen uE den Ablauf der Zweijahresfrist ebenfalls nicht, selbst wenn der Stpfl. die Zweitwohnung (vorübergehend) aufgibt. Etwas anderes gilt nur, wenn er seine Tätigkeit am Beschäftigungsort endgültig eingestellt hat. In diesem Fall kann er bei Aufnahme einer neuen Tätigkeit am selben Ort erneut eine dHf. begründen. Nach Auffassung der FinVerw. sollen dagegen auch Unterbrechungen zu einem Neubeginn der Zweijahresfrist führen, wenn die Unterbrechung mindestens acht Monate gedauert hat (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 11 Satz 9).

Am selben Ort: Die Zweijahresfrist gilt nur für die Beibehaltung der dHf. am selben Ort und damit für die einzelne dHf. Dies ist durch die Änderung der Vorschrift durch das JStErgG 1996 ausdrücklich klargestellt worden (s. Anm. 1450). Die Zweijahresfrist beginnt neu zu laufen, wenn der Stpfl. an einem anderen Beschäftigungsort tätig wird und die Zweitwohnung dorthin verlegt. Er begründet in diesem Fall an einem anderen Ort eine dHf. neu.

Unter Ort ist der Beschäftigungsort zu verstehen, also der Ort, in dem der Stpfl. beschäftigt ist und eine Zweitwohnung nutzt. Beschäftigungsort ist die politische Gemeinde und deren Umgebung iSd. Einzugsgebiets (s. Anm. 1461; aA v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 112 b–d).

Nach Ablauf der Zweijahresfrist kann der Stpfl. Mehraufwendungen wegen einer betrieblich veranlaßten dHf. nicht mehr als BA geltend machen. Sämtliche Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Familienwohnsitz sind aber nunmehr unbefristet als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte entsprechend § 9 Abs. 1 Nr. 4 zu behandeln (R 23 Abs. 1 Satz 2 EStR; s. Anm. 1463). Für Familienheimfahrten mit einem Betriebs-PKW ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 zu beachten. Letztlich wirkt deshalb die Zweijahresfrist nur für Unterkunftskosten am Beschäftigungsort und sonstige Kosten abzugsbegrenzend (zu Mehraufwendungen für Verpflegung s. Anm. 1475).

Einstweilen frei.

1471–1474

III. Die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt (Halbs. 2)

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 2 bleiben die Nr. 5 und 6 unberührt. Die zeitliche Beschränkung der dHf. hat auf die Geltung dieser Vorschriften keinen Einfluß, so daß sie auch während des Zweijahreszeitraums für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten zu beachten sind. Der Regelung kommt dabei nur klarstellende Bedeutung zu.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 bleibt unberührt: Zu den notwendigen Mehraufwendungen bei dHf. gehören auch die für Verpflegung. Den Umfang der stlich zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für Verpflegung bei einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. bestimmt sich nach Nr. 5 Satz. 6. Danach gelten die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und die Dreimonatsfrist nicht nur bei Reisetätigkeiten, sondern auch bei dHf. Wegen der Einzelheiten s. Anm. 1390 ff.

Nach Nr. 6 a Halbs. 2 kommt Nr. 5 Satz 6 auch während der Zweijahresfrist zur Anwendung. Die Dreimonatsfrist ist damit *lex specialis* gegenüber der Zweijahresfrist (v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 161). Mehraufwendungen für Verpflegung können demnach nicht einmal 2 Jahre gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Nr. 6 bleibt unberührt: Aufwendungen für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt innerhalb der Zweijahresfrist kann der Stpfl. nach den Grundsätzen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als BA geltend machen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4, 5). Dabei ist die Abzugsbeschränkung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 für Betriebs-PKW zu beachten (s. Anm. 1463). Nach Nr. 6 a Halbs. 2 gilt diese Abzugsbeschränkung auch während der Zweijahresfrist.